

**PENGARUH KEMAMPUAN AUDITOR, SKEPTISME PROFESIONAL AUDITOR,
TEKNIK AUDIT DAN WHISTLEBLOWER TERHADAP EFEKTIVITAS
PELAKSANAAN AUDIT INVESTIGASI DALAM PENGUNGKAPAN
KECURANGAN**

(Studi Empiris Pada BPK dan BPKP Perwakilan Provinsi Riau)

Laras Rahmayani
Dr. Kamaliah, MM., Ak.,CA
Dra. Susilatri, MM., Ak.,CA

email : Larasrahmayani@ymail.com

Jurusan Akuntansi, Fakultas Ekonomi
Universitas Riau, Pekanbaru

Abstract

The purpose of the research was to determine the ability of auditor BPK and BPKP representative of Riau Province. To know the effect of skepticism Professional owned by the auditors in the investigation audit. To determine the implementation of procedures/ techniques of effective investigative audit by the auditors in the fraud disclosure in BPK and BPKP representation in Riau Province. To find out how big a role in the investigation of a whistleblower in the case of an audit investigation.

The research methods used in this study include, population in this research is an auditor who works in the Supreme Audit Agency (BPK) and the Board of Finance and Development examination (BPKP) representative of Riau province. The sample used in this study is the auditor who worked at BPK and BPKP representative Riau province with special criteria. The method of data analysis used in this research is multiple regression with the help of computers through SPSS 19.0 for Windows .

The result of this research in the first hypothesis testing results show that the ability of the Auditor significantly influence the effectiveness of Investigation Audit in Fraud Disclosure. The successful testing of the first hypothesis proved significant. The second hypothesis testing results show that the attitude of the Auditor Professional Skepticism significantly influence the effectiveness of disclosure Audit in Fraud Investigation, meaning that the second hypothesis in this study received. The third hypothesis testing results show that the technique affects audit effectiveness of Investigation Audit in Fraud Disclosure.. This test successfully prove the third hypothesis in this study received. The fourth hypothesis testing results indicate that the role of whistleblower effect on Audit Effectiveness of the Disclosure Fraud Investigation, meaning that the fourth hypothesis in this study states received. Based on the calculation of coefficient of determination (R^2) obtained a value of 0,839. This suggests that the effect of independent variables on the dependent 83.90 % and the rest is influenced by other variables that are not included in this research.

Keywords: *Ability of Auditor , Professional Skepticism of Auditor, Audit Techniques, Whistleblower, Investigation Audit, and Fraud Disclosure.*

PENDAHULUAN

Berbagai macam kasus yang terjadi diperusahaan maupun lembaga pemerintahan tidak jarang disebabkan karena faktor kecurangan (*fraud*). Seiring dengan berkembangnya kompleksitas bisnis dan semakin terbukanya peluang usaha dan investasi menyebabkan risiko terjadinya kecurangan pada perusahaan dan lembaga pemerintahan semakin tinggi. Mengacu ke berbagai kasus baik didalam maupun diluar negeri menunjukkan bahwa kecurangan dapat terjadi dimana saja (Wahono:2011). Kasus – kasus kecurangan yang bukan hanya sekedar operasi fiktif belaka yang pernah dilakukan perusahaan ataupun lembaga pemerintahan dalam praktik kecurangan, melainkan juga korupsi yang dikemas dengan apik oleh jajaran management perusahaan. Yang beberapa waktu ini banyak ditemukan kasus kecurangan yang pada akhirnya terbongkar berkat peran aktif auditor dan *whistleblower*.

Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) merupakan lembaga independen yang berperan untuk mengawasi dan menyelidiki keadaan keuangan instansi pemerintah maupun swasta (Fitriani :2010).

Audit investigasi merupakan suatu bentuk audit atau pemeriksaan yang bertujuan untuk mengidentifikasi dan mengungkap kecurangan atau kejahatan dengan menggunakan pendekatan, prosedur dan teknik-teknik yang umumnya digunakan dalam suatu penyelidikan atau penyidikan terhadap suatu kejahatan. Tujuan audit investigasi adalah untuk mengidentifikasi dan mengungkap kecurangan atau kejahatan, maka pendekatan, prosedur dan teknik yang digunakan didalam audit investigatif relatif berbeda dengan pendekatan, prosedur dan teknik yang digunakan di dalam audit keuangan, audit kinerja atau audit dengan tujuan tertentu lainnya dalam (Wahono:2011)

Didalam menjalankan audit investigasi untuk tujuan pengungkapan kecurangan perlu di dukung oleh kemampuan auditor, sikap kompetensi,

independensi, dan profesionalisme. Didalam SPAP dinyatakan bahwa sikap umum seorang auditor yang berhubungan dengan pribadinya adalah kompetensi (keahlian dan pelatihan teknis), independensi, dan profesionalisme (penggunaan kemahiran profesional auditor dengan cermat dan seksama). Menurut (Fitriani:2010) agar tujuan audit investigasi dapat tercapai secara efektif, auditor mempunyai beberapa tanggung jawab umum yang harus dipenuhi, diantaranya audit investigasi dilaksanakan oleh para petugas yang secara bersama-sama mempunyai keahlian yang diperlukan. Auditor harus memiliki kemampuan untuk membuktikan adanya kecurangan yang memungkinkan terjadi dan sebelumnya telah diindikasikan oleh berbagai pihak.

Menurut (Zuliha:2008) yang berjudul “Pengaruh Kemampuan Auditor Investigasi Terhadap Efektifitas Pelaksanaan Prosedur Audit Dalam Pembuktian Kecurangan” dengan sampel BPK, diperoleh kesimpulan bahwa kemampuan auditor bermanfaat terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pembuktian kecurangan.

Auditor investigatif tidak cukup hanya memiliki kemampuan ataupun keahlian tetapi dalam penyelidikan lapangan juga harus memiliki sikap skeptisme profesional. Seorang auditor dalam menjalankan penugasan audit dilapangan seharusnya tidak hanya mengikuti prosedur audit yang tertera dalam program audit, tetapi juga harus disertai dengan sikap skeptisme profesional. Standar profesional akuntan publik mendefinsikan skeptisme profesional sebagai sikap auditor yang mencakup pemikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti audit (IAI:2004,SA seksi 316.06).

Menurut (Hasanah:2010) dalam “Pengaruh Penerapan Atutran Etika, Pengalaman, dan Skeptisme Professional Auditor Terhadap Pendeteksian Kecurangan” mengungkapkan bahwa variabel skeptisme profesional merupakan variabel yang paling dominan berpengaruh terhadap pendeteksian kecurangan.

Disisi lain dalam audit investigasi, seorang auditor memulai suatu audit dengan praduga/indikasi akan adanya kemungkinan kecurangan dan kejahatan yang akan diidentifikasi dan diungkap melalui audit yang akan dilaksanakan. Kondisi tersebut misalnya, akan mempengaruhi siapa yang akan diwawancarai terlebih dahulu atau dokumen apa yang harus dikumpulkan terlebih dahulu. Selain itu, dalam audit investigasi, jika memiliki kewenangan, auditor dapat menggunakan prosedur dan teknik yang umumnya digunakan dalam proses penyelidikan dan penyidikan kejahatan, seperti pengintaian dan penggeledahan (Wahono:2011).

Menurut (Tuanakotta:2010) teknik audit adalah cara-cara yang di pakai dalam mengaudit kewajaran penyajian laporan keuangan. Terdapat 7 teknik audit dalam audit investigasi : 1. Memeriksa fisik, 2. Meminta konfirmasi, 3. Memeriksa dokumen, 4. *Review* analitikal, 5. Meminta informasi, 6. Menghitung kembali, 7. Mengamati. Dalam audit investigasi teknik-teknik audit bersifat eksploratif, mencari “wilayah garapan”, atau *review analitikal*, maupun pendalaman penyelidikan.

Berdasarkan (Mailendra:2011) yang berjudul Pengaruh Kemampuan Auditor, Teknik Audit, dan *Whistleblower* Terhadap Efektivitas Pelaksanaan Audit Investigatif dalam Mengungkap Kecurangan diperoleh hasil bahwa terdapat pengaruh yang signifikan dari kemampuan auditor, teknik audit, dan peran *whistleblower* terhadap efektivitas pelaksanaan audit investigatif dimana pengaruhnya sebesar 82.6%. Kemampuan auditor yang semakin baik berpengaruh positif terhadap efektivitas pelaksanaan audit investigatif dalam pengungkapa kecurangan. Teknik Audit yang dipilih dengan tepat serta semakin berperannya *whistleblower* juga berpengaruh positif terhadap efektivitas pelaksanaan audit investigatif dalam mengungkap kecurangan.

Berdasarkan uraian tersebut, penelitian ini bertujuan untuk melihat

Pengaruh Kemampuan Auditor, Skeptisme Profesional Auditor, Teknik Audit, dan *Whistleblower* Terhadap Efektivitas Pelaksanaan Audit Investigasi dalam Pengungkapan Kecurangan (Studi Empiris Pada BPK dan BPKP Perwakilan Provinsi Riau)

LANDASAN TEORI

Kecurangan (*Fraud*)

Menurut Pusdiklatwas BPKP (2002): *Fraud* adalah suatu perbuatan melawan atau melanggar hukum yang dilakukan oleh orang atau orang-orang dari dalam dan/atau dari luar organisasi, dengan maksud untuk mendapatkan keuntungan pribadi dan/atau kelompoknya yang secara langsung atau tidak langsung merugikan pihak lain”.

Menurut Arens (2008:430) Kecurangan klasik di *McKesson-Robbins* mengilustrasikan bahwa: “Kecurangan laporan keuangan bukanlah hal yang baru. Sebagai bentuk dari skandal itu, profesi auditing menanggapi dengan menetapkan standar-standar formal yang pertama untuk prosedur audit. Standar-standar tersebut mengharuskan dilakukannya konfirmasi piutang dan obsevasi atas persediaan fisik, yang sekarang merupakan prosedur standar, ditambah pedoman mengenai tanggung jawab auditor untuk mendeteksi kecurangan”.

Faktor-faktor Pendorong Terjadinya *Fraud*

William C Boyton dalam (Arens 2008:432) Tiga kondisi kecurangan yang berasal dari pelaporan keuangan yang curang dan penyalahgunaan aktiva diuraikan dalam SAS 99 (AU 316). *Fraud Triangle* (Segitiga *Fraud*) ada 3 hal yang mendorong terjadinya sebuah upaya *fraud*, yaitu *pressure* (dorongan), *opportunity* (peluang), dan *rationalization* (rasionalisasi), seperti berikut ini:

1. *Pressure* adalah dorongan yang menyebabkan seseorang melakukan *fraud*, Pada umumnya yang mendorong terjadinya *fraud* adalah kebutuhan atau masalah

finansial. Tapi banyak juga yang hanya terdorong oleh keserakahan.

2. *Opportunity* adalah peluang yang memungkinkan *fraud* terjadi. Biasanya disebabkan karena *internal control* suatu organisasi yang lemah, kurangnya pengawasan, dan/atau penyalahgunaan wewenang.

3. *Rationalization/Rasionalisasi* menjadi elemen penting dalam terjadinya *fraud*, dimana pelaku mencari pembenaran atas tindakannya.

Menurut Jack Bologna Paul Shaw bukunya yang berjudul *Audit Kecurangan* (Suatu Pengantar), dalam (Widjaja:2005)

“Forensic accounting sometimes called fraud auditing or investigative accounting is a skill that goes beyond the realm of corporate and management fraud, embezzlement or commercial bribery, indeed, forensic accounting skill go beyond the general realm of collar crime”

Audit Investigasi

Menurut (Tuanakotta:2010) mengemukakan bahwa audit investigasi sebagai berikut: “investigasi dan pemeriksaan fraud digunakan silih berganti sebagai sinonim. Idealnya ada kesamaan makna konsep-konsep auditing dan hukum; namun, dari segi filsafat auditing dan filsafat hukum, hal itu tidaklah mungkin”.

Menurut (Tuanakotta:2010) mengemukakan pengertian investigasi yaitu: “Investigasi secara sederhana dapat didefinisikan sebagai upaya pembuktian.

Dari definisi di atas dapat disimpulkan bahwa audit investigasi merupakan suatu cara yang dapat dilakukan untuk mendeteksi dan memeriksa kecurangan terutama laporan keuangan yang kemungkinan sedang atau sudah terjadi menggunakan keahlian tertentu dari seorang auditor.

Aksioma Audit Investigasi

Menurut (Tuanakotta:2010), ada beberapa aksioma yang menarik terkait dengan audit investigatif yaitu:

1. Kecurangan itu tersembunyi (*Fraud is Hidden*)

Kecurangan memiliki metode untuk menyembunyikan seluruh aspek yang mungkin dapat mengarahkan pihak lain menemukan terjadinya kecurangan tersebut. Upaya-upaya yang dilakukan oleh pelaku kecurangan untuk menutupi kecurangannya juga sangat beragam, dan terkadang sangat canggih sehingga hampir semua orang (Auditor Investigatif) juga dapat terkecoh.

2. Melakukan pembuktian dua sisi (*Reserve Proof*)

Auditor harus mempertimbangkan apakah ada bukti-bukti yang membuktikan bahwa dia tidak melakukan kecurangan. Demikian juga sebaliknya, jika hendak membuktikan bahwa seseorang tidak melakukan tindak kecurangan, maka dia harus mempertimbangkan bukti-bukti bahwa yang bersangkutan melakukan tindak kecurangan.

3. Keberadaan suatu Kecurangan (*Existence of Fraud*)

Adanya suatu tindak kecurangan atau korupsi baru dapat diperiksa jika telah diputuskan oleh hakim melalui proses pengadilan. Dengan demikian, dalam melaksanakan Audit Investigatif, seorang auditor dalam laporannya tidak boleh memberikan opini mengenai kesalahan atau tanggung jawab salah satu pihak jawab atas terjadinya suatu tindak kecurangan atau korupsi”.

Auditor hanya mengungkapkan fakta dan proses kejadian, beserta pihak-pihak yang terkait dengan terjadinya kejadian tersebut berdasarkan bukti-bukti yang telah dikumpulkannya.

Prinsip-prinsip Audit Investigasi

Menurut (Tuanakotta:2010) mengemukakan bahwa prinsip-prinsip audit investigatif yaitu:

1. Investigasi adalah tindakan mencari kebenaran.
2. Kegiatan investigasi mencakup pemanfaatan sumber-sumber bukti yang dapat mendukung fakta yang dipermasalahkan.

3. Semakin kecil selang antara waktu terjadinya tindak kejahatan dengan waktu untuk merespon, maka kemungkinan bahwa suatu tindak kejahatan dapat terungkap akan semakin benar.
4. Auditor mengumpulkan fakta-fakta sehingga bukti-bukti yang diperolehnya tersebut dapat memberikan kesimpulan sendiri/bercerita.
5. Bukti fisik merupakan bukti nyata. Bukti tersebut sampai kapanpun akan selalu mengungkap hal yang sama.
6. Informasi yang diperoleh dari hasil wawancara dengan saksi akan sangat dipengaruhi oleh kelemahan manusia.
7. Jika auditor mengajukan pertanyaan yang cukup kepada sejumlah orang yang cukup, maka akhirnya akan mendapatkan jawaban yang benar.
8. Informasi merupakan nafas dan darahnya investigasi”.

Kemampuan Auditor

Menurut (Sulistiyowati:2003) mengemukakan bahwa: “Auditor adalah seorang akuntan yang bertugas melakukan pemeriksaan terhadap laporan keuangan sebuah entitas untuk menilai kewajaran laporan keuangan tersebut. Untuk dapat melakukan audit investigasi tentu saja diperlukan keahlian khusus. Seorang auditor yang sudah terlatih dalam bidang audit mempunyai potensi untuk menjadi *fraud* auditor. Untuk itu seorang auditor disaratkan harus memiliki kemampuan teknis dan kemampuan non teknis. Keahlian teknis adalah kemampuan mendasar seorang berupa pengetahuan prosedural dan kemampuan klerikal lainnya dalam lingkup akuntansi secara umum dan auditing”.

Sulistiyowati juga mengemukakan bahwa: “Seorang auditor juga harus memiliki kemampuan berpikir analitis dan logis, cerdas, tanggap, berpikir cepat, dan terperinci. Selain keahlian non teknis tersebut, *fraud* auditor membutuhkan keahlian khusus yaitu sikap ingin tahu

(*curiosity*), curiga profesional (*professional skeptisme*). Ketangguhan (*persistence*), kreativitas (*creativity*), kepercayaan (*confidence*), dan pertimbangan profesional (*professional judgement*)”.

Skeptisme Profesional Auditor

Skeptisme adalah paham yang memandang sesuatu selalu tidak pasti (meragukan, mencurigakan)

Standar Profesi Akuntan Publik (SPAP: 2004:230.2) menyatakan skeptisme profesional auditor sebagai suatu sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti audit. Sedangkan menurut Shaub dan Lawrence (1996) dalam (Noviyanti: 2008) mengartikan skeptisme profesional auditor sebagai berikut: “*professional scepticism is a choice to fulfill the profesional auditor’s duty to prevent or reduce or harmful consequences of another person’s behavior*”. Selain itu juga skeptisme profesional dapat diartikan juga sebagai pilihan untuk memenuhi tugas auditor profesionalnya untuk mencegah dan mengurangi konsekuensi bahaya dan perilaku orang lain (SPAP:2004)

Dalam penggunaan sehari-hari skeptisme bisa berarti:

1. Suatu sikap keraguan atau disposisi untuk keraguan baik secara umum atau menuju objek tertentu;
2. Doktrin yang benar ilmu pengetahuan atau terdapat di wilayah tertentu belum pasti;
3. Metode ditangguhkan pertimbangan, keraguan sistematis, atau kritik yang karakteristik skeptis.

Teknik Audit

Keberhasilan suatu audit investigatif dalam pengungkapan kecurangan dapat ditentukan oleh teknik audit yang di pilih oleh auditor. Auditor investigatif menggunakan teknik audit yang mencakup:

1. Memeriksa fisik (*physical examination*)

Pengamatan fisik dari alat bukti atau petunjuk *fraud* menolong investigator

untuk menemukan kemungkinan korupsi yang telah dilakukan.

2. Meminta konfirmasi (*confirmation*)

Meminta informasi dari auditee dalam audit investigatif harus disertai dengan informasi dari sumber lain agar dapat meminimalkan peluang auditee untuk berbohong. Meminta konfirmasi adalah meminta pihak lain (selain auditee) untuk menegaskan kebenaran atau ketidakbenaran suatu informasi. Meminta konfirmasi dapat diterapkan untuk berbagai informasi, baik keuangan maupun nonkeuangan. Harus diperhatikan apakah pihak ketiga yang dimintai konfirmasi punya kepentingan dalam audit investigatif. Jika ada, konfirmasi harus diperkuat dengan konfirmasi kepada pihak ketiga lainnya.

3. Memeriksa dokumen (*documentation*)

Tidak ada audit investigatif tanpa pemeriksaan dokumen. Definisi dokumen menjadi lebih luas akibat kemajuan teknologi, meliputi informasi yang diolah, disimpan, dan dipindahkan secara elektronik. Karena itu, teknik memeriksa dokumen mencakup komputer forensik.

4. Review analitikal (*analytical review*)

Dalam *review* analitikal, yang penting adalah: kuasai gambaran besarnya dulu (*think analytical first!*). *Review* analitikal adalah suatu bentuk penalaran yang membawa auditor pada gambaran mengenai wajar atau pantasny suatu data individual disimpulkan dari gambaran yang diperoleh secara global. Kesimpulan wajar atau tidak diperoleh dari perbandingan terhadap *benchmark*. Kesenjangan antara apa yang dihadapi dengan *benchmark*: apakah ada kesalahan (*error*), *fraud*, atau salah merumuskan patokan. Kenali pola hubungan (*relationship pattern*) data keuangan yang satu dengan data keuangan yang lain atau data non-keuangan yang satu dengan data non-keuangan yang lain.

5. Meminta informasi lisan atau tertulis dari auditee (*inquires of the auditee*)

Reperform dalam audit investigatif harus disupervisi oleh auditor yang berpengalaman karena perhitungan yang dihadapi dalam audit investigatif umumnya

sangat kompleks, didasarkan atas kontrak yang sangat rumit, dan kemungkinan terjadi perubahan dan renegotiasi berkali-kali.

6. Menghitung kembali (*reperformance*)

Membuktikan adanya penghasilan yang tidak sah dan melawan hukum. Pemeriksaan dapat dihubungkan dengan besarnya pajak yang dilaporkan dan dibayar setiap tahunnya. Laporan harta kekayaan pejabat merupakan dasar dari penyelidikan. Pembalikan beban pembuktian kepada yang bersangkutan.

7. Mengamati (*observation*) / *Follow The Money*

Berarti mengikuti jejak yang ditinggalkan dari arus uang sampai arus uang tersebut berakhir. Naluri penjahat selalu menutup rapat identitas pelaku, berupaya memberi kesan tidak terlihat atau tidak di tempat saat kejadian berlangsung. Dana bisa mengalir secara bertahap dan berjenjang, tapi akhirnya akan berhenti di satu atau beberapa tempat penghentian terakhir. Tempat inilah yang memberikan petunjuk kuat mengenai pelaku *fraud*.

Whistleblower (Peniup Peluit)

Whistleblower sebagai pelapor tindak pidana yang mengetahui dan melaporkan tindak pidana tertentu dan bukan bagian dari pelaku kejahatan yang dilaporkannya. Seorang *whistleblower* seringkali dipahami sebagai saksi pelapor. Orang yang memberikan laporan atau kesaksian mengenai suatu dugaan tindak pidana kepada aparat penegak hukum dalam proses peradilan pidana. Namun untuk disebut sebagai *whistleblower*, saksi tersebut setidaknya harus memenuhi dua kriteria mendasar.

Kriteria pertama, *whistleblower* menyampaikan atau mengungkap laporan kepada otoritas yang berwenang atau kepada media massa atau publik. Dengan mengungkapkan kepada otoritas yang berwenang atau media massa diharapkan dugaan suatu kejahatan dapat diungkap dan terbongkar.

Kriteria kedua, seorang *whistleblower* merupakan orang "dalam", yaitu orang yang mengungkap dugaan pelanggaran dan kejahatan yang terjadi di tempatnya bekerja atau ia berada. Karena skandal kejahatan selalu terorganisir, maka seorang *whistleblower* kadang merupakan bagian dari pelaku kejahatan atau kelompok mafia itu sendiri. Dia terlibat dalam skandal lalu mengungkapkan kejahatan yang terjadi (<http://wbs.menpan.go.id/>).

Dengan demikian, seorang *whistleblower* benar-benar mengetahui dugaan suatu pelanggaran atau kejahatan karena berada atau bekerja dalam suatu kelompok orang terorganisir yang diduga melakukan kejahatan, di perusahaan, institusi publik, atau institusi pemerintah. Laporan yang disampaikan oleh *whistle blower* merupakan suatu peristiwa faktual atau benar-benar diketahui si peniup peluit tersebut. Bukan informasi yang bohong atau fitnah.

Kerangka Pemikiran

Pengaruh Kemampuan Auditor Terhadap Efektivitas Audit Investigasi dalam Pengungkapan Kecurangan

Dalam menjalankan tugas-tugas auditnya auditor menggunakan keahliannya untuk mengumpulkan bukti-bukti audit pada kasus-kasus yang terindikasi adanya kecurangan. Untuk itu dibutuhkan kemampuan, pengetahuan dan ketepatan dalam menentukan teknik audit dalam proses pengungkapan kecurangan tersebut. Termasuk dengan melakukan Investigasi agar kasus tersebut dapat di telusuri dan memperoleh hasil audit yang reliable.

Menurut (Sulistyowati:2003) seorang akuntan yang bertugas melakukan pemeriksaan terhadap laporan keuangan sebuah entitas untuk menilai kewajaran laporan keuangan tersebut. Untuk dapat melakukan audit investigasi tentu saja diperlukan keahlian khusus. Seorang auditor yang sudah terlatih dalam bidang audit mempunyai potensi untuk menjadi Fraud

auditor. Untuk itu seorang auditor disaratkan harus memiliki kemampuan teknis dan kemampuan non teknis. Keahlian teknis adalah kemampuan mendasar seorang berupa pengetahuan procedural dan kemampuan klerikal lainnya dalam lingkup akuntansi secara umum dan auditing".

(Sulistyowati:2003) juga mengemukakan bahwa: "Seorang auditor juga harus memiliki kemampuan berpikir analitis dan logis, cerdas, tanggap, berpikir cepat, dan terperinci. Selain keahlian non teknis tersebut, *fraud* auditor membutuhkan keahlian khusus yaitu sikap ingin tahu (*Curiosity*), curiga profesional (*professional skeptisme*). Ketangguhan (*persistence*), kreativitas (*creativity*), kepercayaan (*confidence*), dan pertimbangan profesional (*professional judgement*)".

Menurut (Tuanakotta:2010) mengemukakan bahwa kemampuan auditor investigatif: "Auditor juga harus memiliki kemampuan yang unik. Disamping keahlian teknis, seorang Auditor investigatif yang sukses mempunyai kemampuan mengumpulkan fakta-fakta dari berbagai saksi secara *fair*, tidak memihak, sah (mengikuti ketentuan perundang-undangan), dan akurat serta mampu melaporkan fakta-fakta itu secara akurat dan lengkap.

Menurut (Zulaiha:2008) dan (Fitriani:2010) mengemukakan bahwa kemampuan auditor sangat berpengaruh terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pembuktian kecurangan. Serta berdasarkan penelitian (Widiyastuti dan Pamudji:2009) dengan judul Pengaruh Kompetensi, Independensi, dan Profesionalisme Terhadap Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan (*Fraud*) menunjukkan hasil bahwa kompetensi, independensi, dan profesionalisme auditor berpengaruh secara signifikan terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan (*Fraud*). Sedangkan menurut penelitian (Nadya Irda: 2011) secara parsial variable pengetahuan mendeteksi kecurangan berpengaruh negatif signifikan terhadap pengungkapan kecurangan. Maka berdasarkan landasan

teori dan hasil penelitian terdahulu diatas peneliti menguji hipotesis.

H₁ :Kemampuan auditor berpengaruh terhadap efektivitas pelaksanaan audit investigasi dalam pengungkapan kecurangan

Pengaruh Skeptisme Profesional Auditor Terhadap Efektivitas Audit Investigasi dalam Pengungkapan Kecurangan

Skeptisme profesional auditor adalah suatu sikap yang mencakup pemikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti audit (SPAP:2004)

Menurut (Noviyanti: 2008) apabila seseorang diberi penaksiran risiko kecurangan yang tinggi akan menunjukkan skeptisme profesional yang lebih tinggi dalam mendeteksi kecurangan dan kepribadian mempengaruhi sikap skeptisme profesional auditor.

Menurut (Hasanah:2010) dalam “Pengaruh Penerapan Aturan Etika, Pengalaman, dan Skeptisme Professional Auditor terhadap Pendeteksian Kecurangan” mengungkapkan bahwa variable skeptisme profesional merupakan variabel yang paling dominan berpengaruh terhadap pendeteksian kecurangan. Serta penelitian yang dilakukan oleh (Herman:2009) dan (Aulia:2013) dengan variabel Skeptisme Profesional auditor terhadap pendeteksian kecurangan menunjukkan bahwa pengalaman dan skeptisme profesional auditor berpengaruh secara signifikan terhadap pendeteksian kecurangan dalam pelaksanaan audit.

H₂ :Skeptisme profesional auditor berpengaruh terhadap efektivitas pelaksanaan audit investigasi dalam pengungkapan kecurangan.

Pengaruh Teknik Audit terhadap Efektivitas Pelaksanaan Audit Investigasi dalam Pengungkapan Kecurangan

Menurut (Tuanakotta:2010) teknik audit adalah cara-cara yang dipakai dalam mengaudit kewajaran penyajian laporan keuangan. Hasil dari penerapan teknik audit adalah bukti audit. Dalam audit infestigatif

teknik0teknik audit bersifat eksploratif apabila di terapkan pada audit umum dan akan mendukung pendapat auditor independen.

Menurut penelitian yang pernah dilakukan oleh (Mailendra:2011) bahwa hasil dari pengujian antara pemilihan teknik audit yang tepat oleh auditor berpengaruh secara signifikan terhadap efektivitas pelaksanaan audit investigatif dalam mengungkapkan kecurangan.

H₃ :Teknik audit investigatif yang dipilih auditor berpengaruh terhadap efektivitas pelaksanaan audit investigasi dalam pengungkapan kecurangan.

Pengaruh Whistleblower Terhadap Efektivitas Pelaksanaan Audit Investigasi dalam Pengungkapan Kecurangan

Menurut (Tuanakotta:2010) *whistleblower* atau peniup peluit adalah orang yang mengetahui adanya bahaya atau ancaman dan berusaha menarik perhatian orang banyak dengan “menuip peluitnya”. Tuanakotta juga mengungkapkan bahwa peniup peluit memiliki peran penting dalam pegungkapan kecurangan.

Senada dengan pendapat yang dikemukakan oleh Tuanakotta diatas (Mailendra:2011) melalui peneltian berjudul “Pengaruh kemampuan auditor, teknik audit dan *whistleblower* terhadap efektivitas pelaksanaan audit investigasi dalam mengungkapkan kecurangan” menunjukkan hal yang sama, yaitu peran *whistleblower* berpengaruh signifikan terhadap efektivitas pelaksanaan audit investigasi dalam mengungkapkan kecurangan. Selanjutnya penelitian yang dilakukan oleh (Musfida:2012) mengemukakan bahwa secara parsial variabel peran *whistleblower* berpengaruh secara signifikan terhadap audit investigatif dan kecurangan, serta menurut analisis jalur menunjukkan bahwa peran *whistleblower* berpengaruh langsung dan tidak langsung terhadap kecurangan.

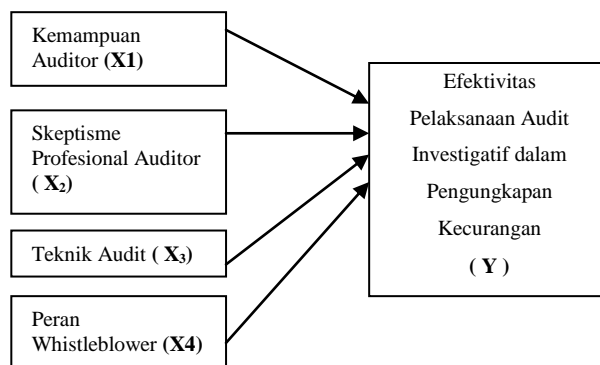
H₄: Peran *whistleblower* berpengaruh terhadap efektivitas pelaksanaan audit investigasi dalam pengungkapan kecurangan.

Model Penelitian

Untuk lebih menjelaskan hubungan anatar variabel dependen dan variabel independen yang digunakan, maka berikut digambarkan model penelitian yang digunakan dalam penelitian ini.

Gambar 1
Model Penelitian

Variabel Independen Variabel Dependen



METODE PENELITIAN

Populasi Penelitian

Penelitian yang dilakukan merupakan penelitian empiris. Populasi dalam penelitian ini adalah auditor yang bekerja di kantor Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Perwakilan Provinsi Riau. Penelitian ini dilakukan untuk menganalisis seberapa besar pengaruh variabel independen (kemampuan auditor, skeptisme profesional auditor, teknik audit dan peran whistleblower) terhadap Efektivitas Pelaksanaan Audit Investigasi dalam Pengungkapan Kecurangan.

Sampel Penelitian

Sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah auditor yang bekerja di Badan Pemeriksa Keuangan (BPK) dan Badan

Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) Perwakilan Provinsi Riau.

Metode Penentuan Sampel

Prosedur penentuan sampel dalam penelitian ini adalah menggunakan metode *purposive sampling*. Merupakan pemilihan anggota sampel yang didasarkan atas tujuan dan kriteria tertentu dari peneliti. (Neuman, W.Lawrence. 2006).

Uji Normalitas

Dalam penelitian dilakukan dengan tujuan untuk menguji apakah model regresi variabel pengganggu atau residual memiliki distribusi normal. Seperti diketahui bahwa uji F dan uji t mengansumsikan bahwa nilai residual mengikuti distribusi normal. Pada dasarnya uji normalitas merupakan perbandingan antara data empiris dengan data teoritis dan kategorinya merupakan jenis uji sesuai (*Goodnes Of Fit*) dalam (Ghozali:2011)

Uji Hipotesis

Pada penelitian ini peneliti memilih dua variabel yaitu 4 variabel independen dan satu variabel dependen. Motode analisis yang digunakan untuk menguji hipotesis adalah metode regresi berganda (*multiple regression*), yaitu regresi yang digunakan untuk mengetahui seberapa besar pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen yang digunakan untuk menguji Ha₁, Ha₂, Ha₃, dan Ha₄, dengan pendekatan interaksi yang bertujuan untuk memenuhi ekspektasi penelitian mengenai pengaruh kemampuan auditor, sikap skeptisme profesional auditor, teknik audit dan peran *whistleblower* terhadap Efektivitas Pelaksanaan Audit Investigasi dalam Pengungkapan Kecurangan. Perasamaan regresinya adalah sebagai berikut:

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3 + b_4X_4 + e$$

Keterangan :

Y : Efektivitas Pelaksanaan audit investigasi dalam pengungkapan Kecurangan

- a** : Konstanta
- b₁,b₂,b₃,b₄** : Koefisien Regresi
- X₁** : Kemampuan Auditor
- X₂** : Skeptisme Profesional Auditor
- X₃** : Teknik Audit
- X₄** : *Whistleblower*
- e** : Error

Untuk membuktikan kebenaran uji hipotesis, digunakan uji statistik terhadap output yang dihasilkan oleh model regresi berganda (*multiple regression*), uji statistik meliputi:

- a. Uji Koefisien Determinasi
Uji Koefisien determinasi (R^2) bertujuan untuk mengetahui seberapa besar kemampuan variabel independen menjelaskan variabel dependen. Dalam output SPSS, koefisien determinasi terletak pada tabel *Model Summary*^b dan tertulis *Adjusted R Square*.

Nilai R^2 sebesar 1, berarti fluktuasi variabel dependen seluruhnya dapat dijelaskan oleh variabel independen dan tidak ada faktor lain yang menyebabkan fluktuasi variabel dependen. Jika nilai R^2 berkisar antara 0 sampai dengan 1, berarti semakin kuat kemampuan variabel independen dapat menjelaskan fluktuasi variabel dependen (Ghozali:2011).

- b. Uji Regresi Secara Parsial (Uji t)
Uji t dilakukan untuk mengetahui besarnya pengaruh masing-masing variabel independen secara individual terhadap variabel dependen. Hasil uji t ini pada output SPSS dapat dilihat pada tabel *Coefficients*^a. Untuk mengetahui ada tidaknya pengaruh masing-masing variabel independen secara individual terhadap variabel dependen, dilakukan dengan membandingkan *p-value* pada kolom *Sig*, masing-masing variabel independen dengan tingkat signifikansi yang digunakan 0,05. Jika *p-value* lebih kecil dari 0,05 maka H_a diterima dan H_o ditolak.

Sebaliknya jika *p-value* lebih besar dari 0,05 maka H_a ditolak dan H_o diterima (Nugroho, 2005:55).

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Hasil Uji Normalitas Uji Komogorov-Smirnov

Uji komogorov-smirnov termasuk dalam uji nonparametric untuk kasus satu sampel. Uji ini digunakan sebagai pengujian asumsi normalitas data. Hasil pengujian normalitas menggunakan uji komogorov-smirnov pada penelitian ini dapat dilihat pada table dibawah ini.

Tabel 4.1 : NPar Tests

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test		
		Unstandardized Residual
N		47
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	.0000000
	Std. Deviation	1.71077188
Most Extreme Differences	Absolute	.144
	Positive	.144
	Negative	-.063
Kolmogorov-Smirnov Z		.989
Asymp. Sig. (2-tailed)		.282

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

Uji Hipotesis Hasil Pengujian Hipotesis Pertama

Hipotesis yang pertama diajukan adalah untuk menguji apakah Kemampuan Auditor berpengaruh terhadap Efektivitas Pelaksanaan Audit Investigasi dalam Pengungkapan Kecurangan. Dengan kata lain, apakah semakin meningkatnya kemampuan auditor maka Pengungkapan Kecurangan akan semakin meningkat pula. Untuk lebih jelasnya dapat dilihat pada table berikut ini :

Tabel. 4.2 Hasil Uji t Hipotesis Pertama

Variabel Independen	t _{hitung}	t _{tabel}	Sig	Keterangan
Kemampuan Auditor	2,176	2,000	0.035	H ₁ diterima

Sumber : Data Olahan, 2014

Jika nilai $t\text{-hitung} > t\text{-tabel}$ dan $p\text{-value (sign)} < \text{dari } 0,05$ maka H_1 diterima, sebaliknya apabila $t\text{-hitung} < t\text{-tabel}$ $p\text{-value (sign)} > 0,05$ maka H_1 ditolak. Dalam penelitian ini, nilai $t\text{-hitung}$ sebesar 2.176 dan $t\text{-table}$ sebesar 2.000 dan $p\text{-value (sign)}$ 0,035 yang artinya lebih kecil dari 0,05. Dengan demikian, hasil penelitian ini berhasil menerima hipotesis pertama yang menyatakan bahwa Kemampuan Auditor berpengaruh terhadap Efektivitas Pelaksanaan Audit Investigasi dalam Pengungkapan Kecurangan.

Menurut (Tuanakotta:2010) kemampuan auditor investigatif sebagai berikut: “Auditor juga harus memiliki kemampuan yang unik. Disamping keahlian teknis, seorang Auditor investigatif yang sukses mempunyai kemampuan mengumpulkan fakta-fakta dari berbagai saksi secara *fair*, tidak memihak, sah (mengikuti ketentuan perundang-undangan), dan akurat serta mampu melaporkan fakta-fakta itu secara akurat dan lengkap. Kemampuan untuk memastikan kebenaran dari fakta yang dikumpulkan dan kemudian melaporkannya dengan akurat dan lengkap adalah sama pentingnya”.

Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian yang pernah dilakukan oleh (Zulaiha:2008) dan (Fitriani:2010) mengemukakan bahwa kemampuan auditor sangat berpengaruh terhadap efektivitas pelaksanaan prosedur audit dalam pembuktian kecurangan. Serta berdasarkan penelitian (Marcellia dan Sugeng:2009) dengan judul Pengaruh Kompetensi, Independensi, dan Profesionalisme Terhadap Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan (*Fraud*) menunjukkan hasil bahwa kompetensi, independensi, dan profesionalisme auditor berpengaruh secara signifikan terhadap kemampuan auditor dalam mendeteksi kecurangan (*Fraud*). Tetapi penelitian (Nadya Irda:2011) menolak secara parsial bahwa variabel pengetahuan mendeteksi kecurangan berpengaruh negatif signifikan terhadap pengungkapan kecurangan begitu juga penelitian yang dilakukan (Eka Putri:2010) dengan judul

“Analisis Pengaruh Komponen Keahlian Internal Auditor Terhadap Pendeteksian dan Pencegahan Kecurangan (*Fraud*)” menunjukkan hasil uji regresi untuk variabel strategi penentuan keputusan, analisis tugas, dan perilaku etis berpengaruh positif dan nyata terhadap pendeteksian kecurangan. Sedangkan variabel pengetahuan, ciri-ciri psikologis, kemampuan berpikir, dan pengalaman tidak berpengaruh secara nyata terhadap pendeteksian kecurangan

Hasil Pengujian Hipotesis kedua.

Hipotesis kedua yang diajukan adalah menguji apakah Sikap Skeptisme Profesional Auditor berpengaruh terhadap Pengungkapan Kecurangan. Dengan kata lain, apakah semakin meningkatnya Sikap Skeptisme Auditor maka Efektivitas Pelaksanaan Audit Investigasi dalam Pengungkapan Kecurangan semakin meningkat pula. Untuk lebih jelasnya dapat dilihat pada table berikut ini :

Tabel. 4.3 Hasil Uji t Hipotesis Kedua

Variabel Independen	t_{hitung}	t_{tabel}	Sig	Keterangan
Sikap Skeptisme Auditor	2,331	2,000	0.025	H_2 diterima

Sumber : Data Olahan, 2014

Jika nilai $t\text{-hitung} > t\text{-tabel}$ dan $p\text{-value (sign)} < \text{dari } 0,05$ maka H_2 diterima, sebaliknya apabila $t\text{-hitung} < t\text{-tabel}$ $p\text{-value (sign)} > 0,05$ maka H_2 ditolak. Dalam penelitian ini, nilai $t\text{-hitung}$ sebesar 2.331 dan $t\text{-table}$ sebesar 2.000 dan $p\text{-value (sign)}$ 0,025 yang artinya lebih kecil dari 0,05. Dengan demikian, hasil penelitian ini berhasil menerima hipotesis kedua yang menyatakan bahwa Sikap Skeptisme Auditor berpengaruh terhadap Pengungkapan Kecurangan.

Standar Profesi Akuntan Publik (SPAP:2004:230.2) menyatakan skeptisme profesional auditor sebagai suatu sikap yang mencakup pikiran yang selalu mempertanyakan dan melakukan evaluasi secara kritis terhadap bukti audit. Sedangkan menurut Shaub dan Lawrence (1996) dalam (Noviyanti:2008) mengartikan skeptisme profesional auditor sebagai berikut:

“*professional scepticism is a choice to fulfill the profesional auditor’s duty to prevent or reduce or harmful consequences of another person’s behavior...*”. Selain itu juga skeptisme profesional dapat diartikan juga sebagai pilihan untuk memenuhi tugas auditor profesionalnya untuk mencegah dan mengurangi konsekuensi bahaya dan perilaku orang lain (SPAP:2004).

Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian (Herman: 2009) yang menyatakan bahwa skeptisme profesional auditor berpengaruh secara signifikan terhadap pendeteksian kecurangan dalam pelaksanaan audit. Penelitian (Hasanah:2010) berjudul “pengaruh penerapan aturan etika, pengalaman, dan skeptisme profesional auditor terhadap pendeteksian kecurangan” dan (Aulia: 2013) mengungkapkan bahwa variabel skeptisme profesional merupakan variabel yang paling dominan berpengaruh terhadap pendeteksian kecurangan.

Hasil Pengujian Hipotesis ketiga

Hipotesis yang ketiga diajukan adalah untuk menguji apakah teknik Audit berpengaruh terhadap Efektivitas Pelaksanaan Audit Investigasi dalam Pengungkapan Kecurangan. Dengan kata lain, apakah semakin meningkatnya teknik audit maka Pengungkapan Kecurangan akan semakin meningkat pula. Untuk lebih jelasnya dapat dilihat pada table berikut ini:

Tabel. 4.4 Hasil Uji t Hipotesis ketiga

Variabel Independen	t _{hitung}	t _{tabel}	Sig	Keterangan
Teknik Audit	2,281	2,000	0.028	H ₃ diterima

Sumber : Data Olahan, 2014

Jika nilai t-hitung > t-tabel dan p-value (sign) < dari 0,05 maka H₃ diterima, sebaliknya apabila t-hitung < t-tabel p value (sign) > 0,05 maka H₃ ditolak. Dalam penelitian ini, nilai t-hitung sebesar 2.281 dan t table sebesar 2.000 dan p value (sign) 0,028 yang artinya lebih kecil dari 0,05. Dengan demikian, hasil penelitian ini berhasil menerima hipotesis ketiga yang menyatakan bahwa Teknik Audit berpengaruh terhadap Pengungkapan Kecurangan.

Teknik audit adalah cara-cara yang ditempuh auditor untuk memperoleh pembuktian dalam membandingkan keadaan yang sebenarnya dengan keadaan yang seharusnya. Teknik audit erat hubungannya dengan prosedur audit, dimana teknik-teknik audit digunakan dalam suatu prosedur audit untuk mencapai tujuan audit. (Subaweh :2012)

Menurut (Tuanakotta:2010) teknik audit adalah cara-cara yang dipakai dalam mengaudit kewajaran penyajian laporan keuangan. Hasil dari penerapan teknik audit adalah bukti audit. Dalam audit investigatif teknik-teknik audit bersifat eksploratif apabila di terapkan pada audit umum dan akan mendukung pendapat auditor independen.

Menurut penelitian yang pernah dilakukan oleh (Mailendra:2011) bahwa hasil dari pengujian antara pemilihan teknik audit yang tepat oleh auditor berpengaruh secara signifikan terhadap efektivitas pelaksanaan audit investigatif dalam mengungkapkan kecurangan. Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian yang pernah dilakukan oleh Mailendra tersebut.

Hasil Pengujian Hipotesis keempat.

Hipotesis keempat yang diajukan adalah menguji apakah *whistleblower* berpengaruh terhadap Efektivitas Pelaksanaan Audit Investigasi dalam Pengungkapan Kecurangan. Dengan kata lain, apakah semakin meningkatnya peran *whistleblower* maka Pengungkapan Kecurangan semakin meningkat pula. Untuk lebih jelasnya dapat dilihat pada table berikut ini :

Tabel. 4.5 Hasil Uji t Hipotesis Keempat

Variabel Independen	t _{hitung}	t _{tabel}	Sig	Keterangan
Whistle blower	4,875	2,000	0.000	H ₄ diterima

Sumber : Data Olahan, 2014

Jika nilai t-hitung > t-tabel dan p-value (sign) < dari 0,05 maka H₄ diterima, sebaliknya apabila t-hitung < t-tabel p value (sign) > 0,05 maka H₄ ditolak. Dalam penelitian ini, nilai t hitung sebesar 4.875 dan t table sebesar 2.000 dan p value (sign)

0,000 yang artinya lebih kecil dari 0,05. Dengan demikian, hasil penelitian ini berhasil menerima hipotesis empat yang menyatakan bahwa *whistleblower* berpengaruh terhadap Pengungkapan Kecurangan.

Peniup peluit (*whistleblower*) adalah seseorang yang secara sukarela menyiarkan/menyampaikan informasi yang sebenarnya tidak diketahui oleh umum, sebagai protes moral, yang dilakukan oleh anggota atau dewan pengawas dari suatu organisasi melalui saluran komunikasi yang tidak normal kepada pihak-pihak yang berkepentingan tentang adanya perbuatan ilegal dan/atau pelaksanaan kegiatan yang tidak bermoral dalam suatu organisasi atau praktek-praktek yang dilakukan organisasi yang bertentangan dengan kepentingan publik dalam (Suradi:2013)

Menurut (Tuanakotta:2010) *Whistlebolwer* atau peniup peluit adalah orang yang mengetahui adanya bahaya atau ancaman dan berusaha menarik perhatian orang banyak dengan “menuip peluitnya”. Tuanakotta juga mengungkapkan bahwa peniup peluit memiliki peran penting dalam pengungkapan kecurangan.

Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian (Mailendra:2011) melalui peneltian berjudul “Pengaruh kemampuan auditor, teknik audit dan *whistleblower* terhadap efektivitas pelaksanaan audit investigasi dalam mengungkapkan kecurangan” mengungkapkan hal yang sama, yaitu peran *whistleblower* berpengaruh signifikan terhadap efektivitas pelaksanaan audit investigasi dalam mengungkapkan kecurangan. Serta mendukung penelitian yang dilakukan oleh (Musfida:2012) yang mengemukakan bahwa secara parsial variabel peran *whistleblower* berpengaruh secara signifikan terhadap audit investigatif dan kecurangan, serta menurut analisis jalur menunjukkan bahwa peran *whistleblower* berpengaruh langsung dan tidak langsung terhadap kecurangan.

KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Dari hasil penelitian ini, peneliti dapat menyimpulkan sebagai berikut :

Dari hasil penelitian ini, peneliti dapat menyimpulkan sebagai berikut :

1. Hasil pengujian hipotesis pertama menunjukkan bahwa Kemampuan Auditor berpengaruh secara signifikan terhadap Efektivitas Pelaksanaan Audit Investigasi dalam Pengungkapan Kecurangan. Pengujian ini berhasil membuktikan hipotesis pertama tersebut berpengaruh secara signifikan.
2. Hasil pengujian hipotesis kedua menunjukkan bahwa Sikap Skeptisme Professional Auditor berpengaruh secara signifikan terhadap Efektivitas Pelaksanaan Audit Investigasi dalam Pengungkapan Kecurangan, artinya hipotesis kedua dalam penelitian ini diterima.
3. Hasil pengujian hipotesis ketiga menunjukkan bahwa teknik audit berpengaruh terhadap Efektivitas Pelaksanaan Audit Investigasi dalam Pengungkapan Kecurangan. Pengujian ini berhasil membuktikan hipotesis ketiga dalam penelitian ini diterima.
4. Hasil pengujian hipotesis keempat menunjukkan bahwa peran *whistleblower* berpengaruh terhadap Efektivitas Pelaksanaan Audit Investigasi dalam Pengungkapan Kecurangan, artinya hipotesis keempat dalam penelitian ini menyatakan diterima.
5. Berdasarkan perhitungan nilai koefisien determinasi (R^2) diperoleh nilai sebesar 0,839. Hal ini menunjukkan bahwa variable independen memberikan pengaruh sebesar 83.90% terhadap dependen dan sisanya dipengaruhi oleh variabel-variabel lain yang tidak termasuk kedalam penelitian ini.

Keterbatasan

Keterbatasan dalam penelitian ini adalah:

1. Penelitian ini terbatas hanya pada lima variabel yaitu Kemampuan Auditor, Sikap Skeptisme Profesional Auditor, Teknik Audit dan *Whistleblower* sebagai variabel independen dan Efektivitas Pelaksanaan Audit Investigasi dalam Pengungkapan Kecurangan sebagai variabel dependen sehingga membatasi pengaruh terhadap variabel lain yang mungkin memiliki kaitan.
2. Tidak dilakukannya metode wawancara langsung pada penelitian ini, mengingat kesibukan dari pihak responden, dan kuesioner dititipkan melalui bagian Humas masing-masing kantor untuk disampaikan dan diisi oleh responden.
3. Jumlah sampel penelitian terbatas hanya pada 47 sampel yang terdiri dari auditor yang pernah melaksanakan penugasan audit investigasi atas suatu kasus kecurangan di Provinsi Riau yang dijadikan sebagai sampel penelitian,

dan bukan auditor yang mungkin memiliki pengetahuan mendalam mengenai pelaksanaan audit tetapi bukan merupakan auditor investigatif pada populasi sampel.

Saran

1. Diharapkan kepada peneliti selanjutnya untuk mengembangkan variabel lain yang dapat mendukung penilaian Pengungkapan Kecurangan pada lembaga pemerintahan maupun swasta, serta memperluas lingkup wilayah penelitian agar sampel penelitian dapat lebih banyak lagi dan kemungkinan akan mendapatkan hasil yang berbeda..
2. Diharapkan kepada para Auditor Investigatif untuk lebih terbuka terhadap penelitian-penelitian menyangkut pengetahuan mengenai pengungkapan kecurangan agar tindak kejahatan yang disebabkan oleh kecurangan dapat dideteksi dan diketahui secara mendalam serta proses pengungkapan dapat dilaksanakan dengan adil dan bijaksana.

DAFTAR PUSTAKA

Arens, Alvin A, Randal J.Elder dan Mark S. Beasley, (2006)., Auditing and Assurance Service an Integrate Approach, Prentice, Jakarta.

Amin Widjaja Tunggal. 2005. Internal Auditing (Suatu Pengantar), Harvarindo, Jakarta.

Association of Certified Fraud Examiners, (2004). Association of certified fraud examination, semi-annual fraud symposium.

Aulia, Yusuf. (2013). Pengaruh Pengalaman, Independensi, dan Skeptisme Profesional Auditor Terhadap Pendeteksian Kecurangan.

Fitriani, Rika. (2012). Pengaruh Kemampuan Auditor Investigatif terhadap Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit dalam Pembuktian Kecurangan.

Hasanah, Sri. (2010). Pengaruh Penerapan Aturan Etika, Pengalaman, dan Skeptisme Profesional Auditor terhadap Pendeteksian Kecurangan. Jakarta

- Ghozali, Imam. (2011). Aplikasi Analisis Multivariat dengan SPSS. Badan Penerbitan Universitas Diponegoro : Semarang.
- Meilendra. (2011), Pengaruh Kemampuan Auditor, Teknik Audit, *Whistleblower* terhadap Efektivitas Pelaksanaan Audit Investigatif dalam Mengungkapkan Kecurangan. Universitas Andalas. Sumatra Barat
- Musfida, Neneng (2012), Analisis Peran Whistleblower dalam Membantu Auditor Investigatif untuk Mengungkap Kecurangan(*Fraud*)
- Neuman, W.Lawrence. (2006). Social Research Methods: Qualitative and Quantitative Approach.
- Noviyanti, Suzy (2008). Skeptisme Profesional Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan
- Nugroho, Buhono Agung. (2005). Strategi Jitu Memilih Metode Statistik Penelitian dengan SPSS, Yogyakarta, ANDI
- Zuliha, Siti (2008). Pengaruh Kemampuan Auditor invetigasi Terhadap Efektivitas Pelaksanaan Prosedur Audit dalam Pembuktian Kecurangan, Skripsi S1, Fakultas Ekonomi Widyatama. Bandung.
- Sulistyowati. (2003). Peran Auditor dalam Mendeteksi *Fraud* untuk Mewujudkan Good Governance dan Good Corporate di Indonesia
- Tuannakotta, Theoderus. (2010). Akuntansi Forensik & Audit Investigatif. Edisi 2. Salemba Empat. Jakarta
- _____ (2011). Berpikir Kritis dalam Auditing. Salemba Empat. Jakarta
- Wahono,Sugeng. (2011). Audit Investigasi.Universitas Narotama. Surabaya
- Widyastuti, Marcellina dan Pamudji, Sugeng. (2009). Pengaruh Kompetensi, Independensi, dan Profesionalisme Terhadap Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan (Fraud)
- Ikatan Akuntansi Indonesia. 2004. Standar Profesional Akuntan Publik. Jakarta : Salemba Empat.
- Website:
- <http://www.bppk.depkeu.go.id/bdpimage/lang/index.php/pojok-sentir/255-peran-peniup-peluit-dalam-pemberantasan-korupsi>, Suradi
- <http://wbs.menpan.go.id/journal.uii.ac.id/index.php/JAAI/article/viewFile/388/303>, sulistyowati